



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 02 de agosto de 19 84

ACORDÃO Nº -CSRF/02-0.120

Recurso nº RP/201-0.139

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FIAT DIESEL BRASIL S.A.

IPI - CRÉDITO COMO INCENTIVO À EXPORTAÇÃO - BASE-
-DE-CÁLCULO - TAXA CAMBIAL DE CONVERSÃO - A inter-
pretação sistemática dos atos legais que disciplinam
a concessão do benefício fiscal leva a definir-se a
taxa cambial de conversão da moeda estrangeira como
sendo aquela vigente na data do embarque do produto
para o exterior. Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fis-
cais, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos
os Cons. Sebastião Rodrigues Cabral, Fernando Neves da Silva, Sebas-
tião Borges Taquary e Hamilton de Sá Dantas.

Sala das Sessões (DF) em, 02 de agosto de 1984.

AMADOR OUIREIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: TERESO DE JESUS TORRES e JOSÉ FAÇANHA MAMEDE. Fez sustentação oral pelo Sujeito Passivo o Dr. JONACYR ARION CONSENTINO, com instrumento de mandato nos autos, e, pela Fazenda Nacional o Dr. LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo N.º 0735-000.021/81-24

Recurso n.º: RP/201-0.139

Acórdão n.º: CSRF/02-0.120

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: FIAT DIESEL BRASIL S.A.

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, através de seu Procurador-Representante junto à 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, recorre de decisão desse Colegiado, pela qual, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo. Dita decisão está sintetizada na ementa abaixo transcrita (Acórdão nº 61.767):

"IPI - CRÉDITO DE EXPORTAÇÃO - Deve ser escriturado pelo valor de conversão vigente na data do embarque para o exterior. Se, por qualquer razão, o valor efetivo percebido como pagamento supera o valor considerado na data do embarque, cabe ao exportador creditar-se pela diferença".

Trata-se, na espécie, de pedido complementar de ressarcimento com base no estímulo fiscal instituído pelo D.L. nº 491/69. O pleito fundamentou-se no entendimento do sujeito passivo no sentido de que teria direito a calcular o benefício utilizando a taxa cambial vigente na data do fechamento dos contratos de câmbio e não aquela constante da guia de exportação, conforme posição da autoridade administrativa.

Com as razões de recurso especial expostas, o Representante da Fazenda Nacional dirige-se a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais apontando que a decisão recorrida ao "entender que acréscimos resultantes da variação cambial, posteriormente verificados possam vir a se constituir em créditos do imposto", implica "levar muito além do que o legislador desejava"

segue -

Processo nº 0735-000.021/81-24
Acórdão nº CSRF/02-0.120

Diz, ainda, o recorrente concordar com a afirmação de que nada obsta a que o crédito relativo a diferenças ocorridas ou apuradas posteriormente seja também aproveitado. Sua discordância está no fato de esse possível aproveitamento "ser feito a libito do contribuinte sem que haja uma regra jurídica de qualquer nível amparando esse procedimento".

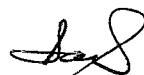
A decisão da maioria, apoiada em substancial voto, firma entendimento no sentido de que "como a norma do D.L. nº 491/69 estabelece incentivo a exportação, e o quantifica tomando por base de cálculo o valor FOB dessas vendas (...) seria adequado reconhecer que a base de cálculo é o valor FOB que se configuraria pela conversão em data certa, ainda que coincidente com a data de qualquer evento relativo ao negócio". Adiante, sustenta que interpretação diversa importa em dar sentido novo ao conceito de valor FOB, inserto no texto do D.L. nº 491/69.

Externado seu ponto de vista, concluído com voto sufragador da decisão da maioria, no Conselho recorrido, o relator designado passa a examinar os fundamentos de decisão anterior desta Câmara, em matéria idêntica. Nesse exame, recusa a vinculação estabelecida com a legislação do imposto sobre produtos industrializados e com o imposto sobre a exportação, argumentos-base da decisão criticada.

O sujeito passivo manifestou-se em contra-razões.

Firma-se, igualmente, no entendimento de que valor FOB de exportação é sinônimo de valor da venda, de preço em cruzeiros, por isso não admite que a expressão desse valor seja representada por outro qualquer que não seja "o real e efetivo valor das receitas auferidas pelo exportador". No mais, acompanhou a posição posta no voto vencedor, ao qual se referiu expressamente, reproduzindo-o em parte.

É o relatório.


segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0735-000.021/81-24

Acórdão nº CSRF/02-0.120

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

A matéria já tem precedentes nesta Câmara Superior, através do julgamento dos recursos da Fazenda Nacional nºs RP/201-0.039 e 0.040, que resultaram nos Acórdãos nºs CSRF/02-0.045 e 0.046.

Nesses julgados, esta Câmara Superior, pela maioria dos seus membros, firmou o entendimento de que a taxa de câmbio a ser aplicada para apuração da base-de-cálculo do estímulo fiscal é a da data do embarque da mercadoria para o exterior.

Contrariamente, a maioria da Câmara recorrida entende que o estímulo em causa *"deve ser escriturado pelo valor de conversão vigente na data do embarque para o exterior"* ressalva, porém, que *"se, por qualquer razão, o valor efetivo percebido como pagamento superar o valor considerado na data do embarque, cabe ao exportador creditar-se pela diferença"*. (ementa do acórdão recorrido).

Tal entendimento sufraga o do sujeito passivo que considera *"de uma clareza manifesta"* que a taxa de câmbio aplicável para conversão *"é a constante do contrato de câmbio firmado com o estabelecimento bancário..."* E justifica: *"... isto porque, o valor FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior só pode ser conhecido, em termos concretos, efetivos e definitivos, quando do processamento cambial..."* (contra-razões ao recurso especial).

Quando do julgamento dos precedentes mencionados, fui designado relator para o acórdão. As razões expendidas no voto então proferido permanecem as mesmas, uma vez que nenhum fato superveniente ocorreu para alterar minha convicção.

Permito-me, assim, ler o referido voto, que transcrevo para que faça parte integrante do presente julgado.


segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Processo nº 0735-000.021/81-24
Acórdão nº CSRF/02-0.120

"Discute-se a fixação da base-de-cálculo do incentivo fiscal às exportações de manufaturados, instituindo pelo D.L. nº 491/69. O litígio foi estabelecido a partir da divergência quanto à forma de ser encontrado o VALOR EM MOEDA NACIONAL, sobre o qual deve ser aplicada a alíquota correspondente, que permite conhecer o VALOR DO BENEFÍCIO. Para fixação desse valor (em moeda nacional), nos termos da legislação específica, hão de ser considerados: o valor da exportação, EM MOEDA ESTRANGEIRA (no caso, o dólar americano) e a TAXA DE CÂMBIO, para conversão.

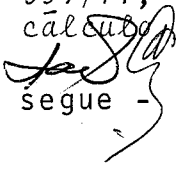
No tocante ao valor em moeda estrangeira, nenhuma dificuldade se apresenta para o seu conhecimento (nem é objeto da controvérsia). Dessa forma, o deslinde da questão depende da definição da taxa cambial a ser utilizada, o que implica definir-se EM QUE MOMENTO do processo determina-se essa taxa de câmbio para conversão.

A resposta há de ser encontrada nos próprios termos da legislação pertinente.

O ato básico, instituidor do benefício (D.L. nº 491/69), não se refere, expressamente, à matéria (taxa de câmbio para conversão). Tampouco o faz sua regulamentação (Decreto nº 64.833/69) ou os atos ministeriais posteriores. Para encaminhamento do raciocínio, há que distinguir entre duas situações. A primeira é a que foi estabelecida no período que decorreu desde a instituição do estímulo fiscal até sua suspensão pela Portaria MF nº 960, de 07 de dezembro de 1979: nesse período a definição da taxa cambial não estava indicada nem nos atos legais, nem nos atos administrativos. A segunda é a que decorre da expedição da Portaria MF nº 89, de 08 de abril de 1981. Mediante esse ato, a Administração determinou o momento no qual se indica a taxa de câmbio para conversão da moeda estrangeira, ao defini-la como aquela 'fixada pelo Banco Central, para compra, em vigor na data do embarque das mercadorias para o exterior'. (item III)

Posta, assim, a questão, no período anterior, a taxa de conversão teria que ser estabelecida via INTERPRETAÇÃO das normas disciplinadoras do estímulo, conjugadas com as normas de regência do imposto escolhido para instrumentalizar a política de expansão das exportações: o IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

Tendo em vista a aludida falta de definição legal, e instado a pronunciar-se nos casos concretos, o Fisco elaborou esse trabalho de interpretação e expendeu seu entendimento através do Parecer Normativo nº 359/71, pelo qual a taxa de conversão a ser adotada no cálculo


segue -

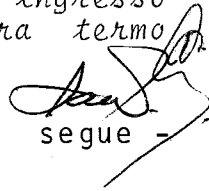
do benefício seria a que constasse da correspondente guia de exportação (GE). Tal entendimento, entretanto, não expressa, na espécie, a melhor interpretação da norma legal. Isso porque, considerada uma interpretação sistemática do conjunto de normas que se vinculam ao benefício, há de se concluir que a taxa indicada (constante da GE) nem sempre guarda adequada relação com o evento que se quer estimular: a EXPORTAÇÃO. Essa adequabilidade é que deve ser encontrada. Nesse particular, é insatisfatória a solução fiscal, uma vez que, na análise de situações concretas, verifica-se que o momento em que se consigna a taxa de câmbio na GE não coincide, às vezes, nem mesmo com o momento em que o produto sai do estabelecimento do fabricante.

No feito sob exame, o sujeito passivo aceita essa taxa de câmbio (consignada na GE), mas como mero referencial, ou seja, como possibilidade (ou faculdade) de utilização imediata do estímulo, ressalvado, porém, seu direito à complementação do valor do crédito em momento posterior. Esse momento, no seu entender, é aquele no qual venha a receber, efetivamente, o valor da venda. Vale, pois, transcrever a argumentação exposta no item 10 do seu recurso (fls. 33):

'Isto posto, o valor FOB, em moeda nacional, há de ser aquele que efetivamente receber a empresa exportadora em moeda nacional correspondente à moeda estrangeira entrada no País, ao câmbio da data do respectivo fechamento cambial'.

Essa argumentação desdobra-se adiante, quando o sujeito passivo acentua que o registro do crédito pelo valor (que chama de provisório) constante da GE atende a disposição regulamentar (RIPI, art. 93, IV) e que a complementação posterior sobre a diferença decorrente da variação cambial corresponde ao exercício do direito concedido pela lei. Conclui seu raciocínio no sentido de que procedimento em contrário significa frustração do direito.

Temos, assim, duas posições extremadas e que se afastam de um critério lógico de interpretação. De um lado, porque tomar-se a taxa de câmbio consignada na GE resulta quantificar o benefício em momento anterior ao da ocorrência do evento que o caracteriza: A EXPORTAÇÃO DOS PRODUTOS. Essa restrição ainda mais se agrava, tendo em vista a política de desvalorizações frequentes da moeda nacional. De outra parte, entender que a taxa cambial de conversão deve ser a que for utilizada no fechamento do câmbio, quando do ingresso das divisas, implica deslocar esse momento para termo


segue -

posterior ao da ocorrência do mesmo evento (exportação). A primeira posição leva à concessão de benefício fiscal em valor inferior ao devido. A segunda leva, exatamente, ao oposto.

Defendendo seu ponto de vista, o sujeito passivo alicerça boa parte de sua argumentação no fato de que a lei estabelece como base-de-cálculo para o benefício o VALOR FOB, EM MOEDA NACIONAL, que, para ele, tem a seguinte definição (v. recurso, item 8):

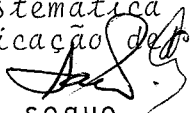
'E tal valor, nas exportações feitas em moeda estrangeira, será o valor efetivamente recebido, em moeda nacional, pela empresa que realizou a exportação, valor este obtido, dentro da mais elementar regra cambial, pelo câmbio do dia do seu fechamento'.

Esse raciocínio ajusta-se, perfeitamente, aos termos da transação comercial efetivada, ou seja da venda realizada e do recebimento do seu valor. Entretanto, no campo específico do estímulo fiscal, esse VALOR FOB há de ser entendido no contexto de uma legislação especial, inserida num conjunto de medidas vinculadas à política econômica governamental, na qual o instituto tributário opera como instrumento. Vale dizer, não se trata de definir o alcance e as consequências do valor FOB para o aperfeiçoamento das relações comerciais; trata-se de conceituá-lo em universo de fronteiras mais restritas que delimitam a abrangência do benefício fiscal.

De fato. Na espécie em julgamento, trata-se de estímulo fiscal que o Poder Público, no interesse do desenvolvimento econômico nacional, defere a determinado setor da atividade (exportação de manufaturados) utilizando-se de instrumentos de política tributária (créditos tributários sobre ... vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente'. - D.L. nº 491/69, art. 1º). Dessa forma, a apreciação da matéria e a delimitação de seus contornos há de ser feita à luz da legislação que rege os tributos envolvidos: o imposto sobre produtos industrializados (como receptor dos créditos) e o imposto sobre as exportações (como definidor do evento-condição).

Pelo texto do art. 1º do D.L. nº 491/69, temos que as empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados têm direito a utilizar-se de um crédito tributário para dedução do valor do IPI devido em suas operações internas ou para aproveitamento sob outras formas autorizadas na legislação, inclusive como recebimento em espécie.

O valor do crédito é apurado mediante sistemática adotada para cálculo do imposto, ou seja, aplicação da


segue

uma alíquota ad valorem sobre o preço de venda dos produtos (nas condições estipuladas). Essa sistemática está, expressamente, indicada no regulamento (Decreto nº 64.833/69, art. 1º), quando diz que o crédito será 'da importância correspondente ao imposto, calculado como se devido fosse', utilizando-se as alíquotas específicas na Tabela de Incidência do IPI.

Se o valor da venda, em moeda nacional, fosse o constante da nota fiscal, a questão não se apresentaria, vez que todos os elementos já estariam conhecidos. Entretanto, esse valor em moeda nacional deve ser encontrado mediante conversão do valor, em moeda estrangeira, da exportação realizada. A introdução desse novo elemento leva a indagar-se qual o momento em que, PARA EFEITO DO BENEFÍCIO (e não para qualquer outro), deve ser feita a conversão e, em consequência, qual a taxa cambial a ser utilizada.

Nesse passo, verifica-se que o valor do crédito é obtido da mesma forma pela qual se calcula o imposto (como se devido fosse) e, ainda, como se esse fosse expresso em moeda estrangeira. Consequentemente, sua conversão em moeda nacional deverá ser feita nos termos determinados no artigo 143 do Código Tributário Nacional, vale dizer, 'ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador', que, no caso presente (estímulo fiscal à exportação), corresponde ao câmbio do dia da ocorrência do EVENTO-CONDIÇÃO para outorga do benefício (a exportação ou, melhor dizendo, na DATA DO EMBARQUE do produto para o exterior. Nem antes, nem depois.

Essa data (do embarque) é a que guarda maior conformidade com os fatos. E a que mais se ajusta aos objetivos para os quais a lei foi criada. Nesse caminho de interpretação, não se pode deixar de considerar as motivações que determinaram a instituição do benefício. Uma delas, talvez a mais importante, foi a de dar condições de competitividade às exportações brasileiras, dotando-as de mecanismos capazes de facilitar a penetração de nossos produtos no mercado internacional. Um desses mecanismos é a redução de custos de produção e um desses custos, sem dúvida expressivo, constitui-se nos tributos internos. Daí constar no artigo 1º do D.L. nº 491/69 que o incentivo foi instituído 'como ressarcimento de tributos pagos internamente'. Estava, como se vê, na intenção do legislador evitar que tributos fossem exportados o que, além de ser prática condenada no comércio internacional, contribuiria para viabilizar as vendas externas, produtoras de divisas.


segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Processo nº 0735-000.021/81-24
Acórdão nº CSRF/02-0.120

Ora, se esse ressarcimento de custos tributários devia ser deduzido dos custos de produção e, por consequência, dos preços de venda, seu valor teria que ter a exata dimensão do pretendido pelo Governo. Pois que, se reduzido, não atingiria o objetivo, prejudicando o exportador. Se aumentado, além do devido, significaria ganho injustificado sobre o esforço da coletividade contribuinte, além de sacrifício não compensado do Erário.

Não é demais ressaltar que a política de incentivos fiscais não prescinde da avaliação CUSTO/BENEFÍCIO. Sendo o custo representado pela renúncia a uma parcela da receita tributária, a perda decorrente deve ser dimensionada em termos compatíveis com os resultados esperados da atividade que se quíz estimular. Nem mais, nem menos.

Por todas as razões mencionadas, tenho que o momento mais adequado para o cálculo do benefício é quando da concretização do negócio estimulado (exportação), o que se dá quando da saída da mercadoria para o exterior (data do embarque). Nesse momento, o valor do benefício corresponde, na justa medida, aos custos que se pretendeu reduzir. Além desse termo, é demais que não se conforma nem com a lógica, nem com o direito.

E há mais uma razão para convencer-me da correção do entendimento da maioria, que adotei. O benefício é outorgado pela exportação, considerado o direito ao crédito no momento mesmo da saída das mercadorias para o exterior (cf. Dec. 64.833, art. 3º e Port. MF nº 302/75). Eventos futuros não interferem na sua concessão. Assim é que o Conselho recorrido vem sustentando que o direito ao crédito é assegurado ao exportador ainda nos casos em que as cambiais correspondentes não foram liquidadas por inadimplência do importador estrangeiro, o que significa dizer que o direito daquele (exportador) se consolida com a exportação realizada e não com o ingresso das divisas.

Se vigorasse a tese que vincula o benefício à entrada das divisas, duas soluções emergiriam do fato: ou não se permitiriam o registro do crédito antes desse evento, ou exigir-se-ia a devolução do crédito utilizado se o valor da venda não fosse recebido. Como essa tese não tem prevalecido, reforça-se o entendimento de que o momento que caracteriza o gozo do benefício é o do embarque das mercadorias para o exterior. Ora, se o direito se consolida nesse momento, se a Fazenda não argúi eventos futuros para invalidar a outorga, não há como trazer fatos novos, posteriormente ocorridos para alterações unilaterais no interesse de uma das partes.


segue

Reforça, ainda, a certeza do acerto da decisão majoritária o fato de o Ministro da Fazenda, quando do restabelecimento do direito ao gozo do estímulo (Port. MF nº 89/81), ter definido o momento da conversão do valor da moeda estrangeira como o da DATA DO EMBARQUE. Esse disciplinamento não pode ser tomado como inovação na matéria, eis que se trata do MESMO benefício, da MESMA lei e das MESMAS condições para usufruição. Trata-se, assim, de mero esclarecimento para afastar as dúvidas suscitadas pela anterior omissão nos atos administrativos. Não se cuida, dessa forma, de fazer retroagir o ato ministerial para alcançar fatos anteriores. Menciono-o, apenas, para sublinhar que veio tornar mais claro o único entendimento capaz de ser extraído das normas legais de regência do incentivo.

Veja-se, ainda, que as disposições regulamentares confirmam, integralmente, o entendimento. Assim, vemos no art. 3º do Decreto nº 64.833/69 que

'Os créditos tributários previstos no art. 1º deste Decreto somente poderão ser lançados na escrita fiscal Decreto somente poderão ser lançados na escrita fiscal à vista de documentação que comprove a exportação efetiva da mercadoria, atendidas as normas baixadas pelo Ministro da Fazenda'.

Como se vê (mais uma vez), o que se exige é a comprovação da exportação da mercadoria, vale dizer, de sua saída para o exterior. Esse é o evento-condição e não o recebimento do valor, com o ingresso das divisas. Não resta dúvida que a canalização de divisas é outra das importantes motivações da legislação de que se cuida. Entretanto, o Governo não a erigiu como contrapartida necessária à fruição dos incentivos instituídos, eis que o direito ao crédito se consolida em etapa anterior. E se assim é, incabível invocá-la apenas quando significa vantagem.

Da mesma forma, o inciso IV do artigo 93 do RIPI/79, tantas vezes lembrado neste processo, não deixa dúvidas quanto ao entendimento esposado pela maioria. Diz o referido dispositivo:

'Art. 93 A escrituração está condicionada:

.....

IV - na exportação, inclusive nas remessas sem cobertura cambial para investimento no exterior, e nas remessas em consignação, ao EFETIVO EMBARQUE do produto para o exterior ou ao momento que vier a ser estabelecido pelo Ministério da Fazenda'. (destaquei)

segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Processo nº 0735-000.021/81-24
Acórdão nº CSRF/02-0.120

Assim, seja pela interpretação da norma específica (D.L. nº 491/69), lógica e sistematicamente feita; seja pela aplicação das normas regulamentadoras (Dec. nº 64.833/69); seja com a disciplina própria do tributo-instrumento do benefício (RIPI), apoiada em disposições do CTN, temos que o evento caracterizador do benefício é o EMBARQUE do produto para o exterior, sendo esse o momento em que se determina a taxa cambial de conversão.

Face ao exposto, e ao que mais consta dos autos, voto pelo provimento do recurso especial".

Nos termos do voto vencedor, na Câmara recorrida, toda a questão se resolve com a aceitação, pelo aplicador da lei, do conceito corrente do valor FOB. Ou seja, que ele deve ser entendido como "o valor FOB da venda realizada, a título de pagamento do preço avençado na venda, seu valor FOB".

Como se percebe, a maioria concedeu prevalência absoluta ao "conceito corrente do valor FOB, segundo as práticas comerciais, para transladá-lo para o âmbito do estímulo fiscal, fazendo, daí, surgir a igualdade: valor FOB das vendas = valor final percebido. Não me parece que o assunto possa ser resolvido com essa facilidade. Como foi dito no voto transcrito, tal raciocínio ajusta-se, à perfeição, aos termos da transação comercial realizada: o exportador há de receber do importador o efetivo valor correspondente aos produtos vendidos. Contudo, no campo específico do estímulo fiscal, o valor FOB - conceito e alcance - precisa ser entendido no contexto da legislação especial na qual está inserido.

Logo, não se trata, a meu ver, de, ao conceituar o valor FOB para efeito do incentivo, dar-lhe o mesmo alcance que tem no aperfeiçoamento das relações comerciais. Mas de entendê-lo dentro das fronteiras mais estreitas do instituto tributário onde reside.

Nesse passo, volto a insistir em que as expressões contidas no D.L. nº 491/69 levam ao entendimento de que o alcance do conceito do valor FOB sofre a restrição defendida pela Câmara Superior. Vejamos.


segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0735-000.021/81-24

Acórdão nº CSRF/02-0.120

Entendo que a restrição se apresenta quando conceitua o estímulo fiscal como *ressarcimento de tributos pagos internamente* e quando, através de sua regulamentação (D. nº 64.833/69), esclarece que o crédito será "*da importância correspondente ao imposto sobre produtos industrializados calculado como se devido fosse, sobre o valor FOB das vendas para o exterior*".

A propósito, a Exposição de Motivos justificou a instituição do benefício, referindo-se ao que chamou de "*expressiva carga tributária contida nos custos dos produtos exportados*", exemplificando com imposto sobre a importação e IPI correspondente, taxas de portos e outras de variadas naturezas. A ênfase é dada, como se vê, aos tributos que oneram o custo dos produtos dificultando a competitividade do exportador brasileiro. Trata-se, portanto, de custos incorridos na produção e na comercialização, até a saída do produto para o exterior. O benefício tem o objetivo, também de evitar que, integrando o custo do produto, tais tributos sejam "*exportados*", contrariando prática tradicional no comércio externo.

Diz, por outro lado, a norma mencionada que o estímulo terá o mesmo valor do IPI, calculado como se devido fosse. Completa adiante, o comando, determinando que o crédito seja feito à vista dos documentos que comprovem a exportação. Note-se que o parâmetro é a exportação (saída dos produtos para o exterior) e não o recebimento do preço avençado na venda.

O entendimento esposado por esta Câmara Superior conforma-se com essas duas diretrizes. De uma parte, porque se o estímulo corresponde ao valor do imposto (se devido), seu cálculo não prescinde dos subsídios dos artigos 143 e 23 do CTN. A idéia está exposta com clareza no voto lido e não implica confusão de conceitos (objeto do benefício e fato gerador de obrigação), vez que tais conceitos foram utilizados tão-somente para conduzir o raciocínio que orientou a posição adotada.


segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0735-000.021/81-24

Acórdão nº CSRF/02-0.120

Em boa parcela, o entendimento expressado pela maioria da Câmara recorrida, e nisso o sujeito passivo lhe acompanha, assenta-se em que o D.L. nº 491/69 não determina que a taxa de conversão seja a vigente na data do embarque. De fato, inexistente a determinação. Mas esse argumento conforta, em igual medida, a tese dos que sustentam posição adversa, eis que a norma não determina que essa taxa seja a vigente na data do fechamento do contrato de câmbio (como quer o sujeito passivo) ou qualquer outra posterior ao embarque, quando se verifique que o valor calculado foi superado, *por qualquer razão*, pelo valor efetivamente recebido como pagamento (como entende a maioria) o que pode levar a momento posterior ao do fechamento do câmbio.

Ora, se a lei não estabeleceu marco definido (mas não por desnecessidade, como entendem os discordantes), cabe ao aplicador da norma identificá-lo.

Repito, para bem acentuar o ponto nodal da divergência, que o sujeito passivo e a maioria da Câmara recorrida discordam do posicionamento da Câmara Superior, argumentando, enfaticamente, com o *conceito corrente do valor FOB*, cláusula comercial sediada, portanto, no direito privado. Veja-se, a propósito, que nos acórdãos anteriormente recorridos (Ac. 60.053 e 60.054) que deram lugar às decisões desta Câmara, citados no início deste voto como precedentes (Ac. CSRF/02-0.045 e 0.046), foi privilegiada a definição dada à cláusula em questão pela *International Chamber of Commerce*, através de suas *International Rules for the interpretation of trade terms*.

Trata-se, pois, de posição assentada sobre base do direito privado para afastar a interpretação do texto por outra via.

Acredito, porém, que, na discussão da matéria, deve ser levado em conta que, na hipótese, trata-se de estímulo fiscal. Vale dizer, de instrumento de política econômica que, para consecução de seus objetivos, utiliza mecanismos tributários. A prática é corrente na administração tributária brasileira. Logo, como se vê, a matéria é de interesse público.

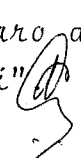
segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Processo nº 0735-000.021/81-24
Acórdão nº CSRF/02-0.120

Esse benefício, segundo entendimento da antiga Instância Especial, "é do gênero fiscal, por se relacionar com o Fisco, e da espécie mais propriamente financeira do que tributária (...) tem origem tributária ou na 'carga tributária' incidente sobre o produto", que procura reduzir (cf. Parecer da PGFN no processo MF nº 0130-09035/75). É de considerar-se, ademais, que o crédito em causa foi instituído com base em mecanismo do IPI (tabela de incidência, forma de cálculo do imposto (como se devido fosse), dedução no imposto devido...). Dessa forma, face à sistemática instituída na legislação, para outorga do benefício, as regras para interpretação do instituto (fiscal) têm mais pertinência com as normas que estão relacionadas com os tributos diretamente envolvidos (IPI e IE), opção da Câmara Superior, do que com as regras de interpretação de instituto de direito privado (*interpretação de termos comerciais*). E esse envolvimento não é, absolutamente, irrelevante para o deslinde da questão.

Nessa linha de raciocínio, temos que: (a) a lei não fixou parâmetros temporais para conversão da taxa cambial; (b) considerando necessária essa fixação, cabe ao aplicador da lei identificá-la; (c) tratando-se de norma de interesse público, é válido e pertinente interpretá-la à luz de normas de direito público, preferencialmente a regras de direito privado; (d) não há, no caso, ofensa à lei, mas, sim, divergência de entendimento, quanto à sua interpretação.

No particular (letra c), esta Câmara já se manifestou, enfaticamente, quanto à preponderância do direito público, quando da discussão de matéria relativa ao instituto civil da condição. (Ac. CSRF/02-0.110).

Voltando à articulação feita com a legislação dos impostos relacionados com o benefício, como explicitado na posição já assumida por esta Câmara, permito-me discordar do sujeito passivo quando rotula a linha aqui defendida como excursão "em campo paralelo de normas e conceitos impertinentes e irrelevantes..." Vejo nesse e em outros epítetos apenas a necessidade de confortar sua tese, segundo a qual descobre o "conteúdo expresso e claro da singela norma aplicável (...) bastante e suficiente de per si"  segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Processo nº 0735-000.021/81-24
Acórdão nº CSRF/02-0.120

Ora, a norma não é expressa no sentido invocado. Dizer, *singelamente*, que o crédito será calculado sobre o valor FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, diz pouco para a muito que se pretende extrair da expressão. Também não é bastante e suficiente por si só. De fato. Não fosse a introdução do componente "valor em moeda estrangeira" a ser convertido em "valor em moeda nacional", nenhuma dificuldade existiria. Esse componente novo leva à necessidade de utilizar-se taxas de câmbio que, pelas peculiaridades da conjuntura econômica nacional, são extremamente variáveis no tempo.

Daí ser imperioso determinar-se qual a taxa de câmbio aplicável. Nesse ponto a discordância. A Câmara Superior, pelas razões expostas em casos anteriores, e dissecadas pelo sujeito passivo, fixou-se naquela que estiver vigente na data do embarque. O Fisco pretende outra que lhe é anterior. O sujeito passivo firmou sua posição na taxa constante do contrato de câmbio. E a maioria, em qualquer outra taxa, posterior à data do embarque (essa seria meramente referencial).

A posição desta Câmara (taxa da data do embarque) assenta-se no entendimento, contestado pelo sujeito passivo, de que o evento-condição para gozo do benefício é a saída dos produtos para o exterior. E, ainda, de que o incentivo dirige-se a premiar o esforço de exportação (tarefa dos particulares) e não à captação de divisas (objetivo governamental para equilíbrio do balanço de pagamentos). A distinção é bem nítida nos Planos Nacionais de Desenvolvimento I e II. Por outro lado, a assertiva é facilmente comprovada, uma vez que nenhum dos atos legais ou regulamentares invocados pelas partes condiciona o direito ao crédito-prêmio à entrada de divisas ou exige sua restituição caso isso não ocorra. O que toca ao particular é exportar. E só por isso faz jus ao direito que lhe foi assegurado pela lei.

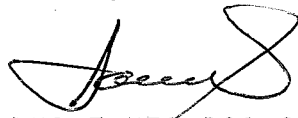
Por essa razão, o Conselho recorrido sempre recusou procedência às ações fiscais que intentaram compelir o exportador a restituir o valor do crédito na hipótese de eventual não liquidação de cambiais, eis que sua parte, na relação com o Estado, fora integralmente cumprida.

segue -

Finalmente, a decisão da Câmara Superior não foi fruto de aplicação retroativa da Portaria MF nº 89/81, baixada em período posterior aos fatos aqui apreciados e dirigida especificamente ao IPI (e não ao imposto sobre a renda, como afirmado). Seus reais fundamentos estão expostos com clareza. Deles, na defesa de seus interesses, o sujeito passivo discorda. De minha parte, não vejo nos argumentos por ele expostos razão para modificar o ponto de vista que, reiteradamente, venho externando.

Dou provimento ao recurso especial 

Sala das Sessões, em 02 de agosto de 1984



LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

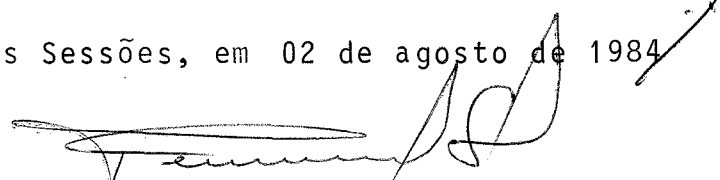
DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO FERNANDO NEVES DA SILVA

Data máxima vênua do ilustre relator, mantenho o entendimento que sustentei na Câmara recorrida, no sentido de que o valor da venda é aquele efetivamente recebido e, por isso, o crédito de exportação deve ser calculado de acordo com a taxa cambial vigente na data do fechamento dos contratos de câmbio.

Adoto as doudas razões da ilustre Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, deduzidas por ocasião do julgamento de recurso, no Segundo Conselho de Contribuintes.

Nego, pois, provimento ao recurso especial

Sala das Sessões, em 02 de agosto de 1984



FERNANDO NEVES DA SILVA